

## 書評

Jean Meyer

### *Comptabilité d'Entreprise*

et

### *Comptabilité Nationale*

(Dunod, Paris. 1962. XXI 118 pp.)

斎藤 昭雄

一九二〇年代以降のフランス会計学の主流は、「純粹会計論」(la comptabilité pure)にあるといわれている。それは、初期の段階にあつては、特に、貨幣的評価に立つ会計を反省する立場からの数量会計が中心的テーマであつたようであるが、後に社会会計が次第に成熟するにつれて、社会会計と企業会計の統一的把握に向うようになって来たようである。しかしいづれにしても、それらの動きの底流となつていいる思考は、純粹に會計的な論理を引出さんとするものであつて、最近我国でも問題となつていいる方法論の反省に伴う、科学としての会計学の樹立に、何らかの示唆を与えうるものではないかと考えられる。すなわち、企業自体の社会化(その意味するところは微妙であるが)、資本主義経済体制の変質とも相俟つて、企業会計の、国民経済的視野からの再検討が必要で

あるという現実的要請もさることながら、未だ科学として確たる地位を獲得してはいないとも考えられている会計学の、学問としての存立の可能性を託すという純学問的要請から、社会会計と企業会計の統一的把握乃至は共通基盤の再検討がなされるという方向が打出される訳であり、早くからその道を歩んでいると云われるフランス会計学の歩みは、その意味で我々に何らかのヒントを与えてくれるのではないかと期待できるのである。

とはいえ、これまでの筆者の探索では、そういった問題に真向から取組んでいる著作は余り多くはなく、ここに取上げようとするJ・メイヤーの『企業会計と國家会計』は、そういう系譜に属する数少い労作の一つであり、体系的にしかも従来の議論を詳細に検討しているという点でも見逃しえない書物である。

\*

本書における著者の基本的命題は、社会会計(注・著者は本書の表題でもわかるように「*Comptabilité Nationale*」という表現を採用しているが我国での通称に従つて以下「社会会計」で統一することにする)と企業会計とは、もともと一つの会計の二つの適用形態にすぎず、両者に共通の、会計の一般理論が存在するはずである、というものであり、その上に立つて著者は会計の「一般的説明的理論」(la théorie générale explicative)の探究を目指しているのである。そういう基本線に立つた本

書は、大きく三つの部分に分かれ、会計領域の明確化がその最初の課題であり、会計的分析の基礎概念としてのフロウ（及びストック）が第二の、そして会計的総合の基礎概念としての（複式記入の基礎をなす）源泉<sup>カスス</sup>使途<sup>アウフブロー</sup>概念の検討が最後のテーマとなっている。

純粹に会計的な論理を引出すという純粹会計論の立場からすれば、会計技法（la démarche comptable）そのものがまず注目されるのであり、従ってまた、「会計技法の最初の作業」が「要素を選択することにある」（Vlaeminck, Joseph H. ; *Histoire et Doctrines de la Comptabilité*, Paris, 1966, p203）ことを考えれば、まず初めに、その「選択」を許す基準乃至は会計技法の対象が問題にされることは当然の帰結である。そして、社会会計がもともと国民経済の動きを会計という技法によって観察しようとしたものであること、他方企業会計は、企業を通る価値の流れを把握せんとしているということを考えれば、著者が、P・ガルニエの主張——商業会計は経済事象に限られるものではなくて、むしろ大部分的事象である——の批判を通し（pp223）、更には、主体の経済活動というものを離れて会計を数量的に考えようとするド・ファージュの滴虫<sup>フジニム</sup>類の会計、P・ガルニエの民勢統計会計、M・ルヴェルディの自動車<sup>カミオン</sup>会計を（それらは全て会計ではなく統計に通ずるものであると）非難して、（pp7～9）導いている結論を待つまでもなく、全ての

会計事象が、特定主体（国家、各企業等）の経済事象に限られるということは明らかである。しかるに問題は、いかなる経済事象をもつて会計事象として取上げるべきかということである。

それに対して著者メイヤーは、各主体が会計に対して要求する記録の多様性に着目して、まず、各主体の合計目的から共通の基盤を見出そうとするのである。そこで第一に考えられるのは、財産<sup>バッドマン</sup>乃至は状態<sup>レシタシヨ</sup>の追求であるが、それによつては、国家の会計事象を律しきれぬばかりか、損益計算志向を中核とする企業会計の会計事象も律しきれず、次に考えられる所得<sup>ガニム</sup>乃至成果<sup>レシタルダ</sup>の追求も、工業会計を考えると行き詰り（因みにメイヤーは企業会計を一般<sup>コシヨウ</sup>会計と工業<sup>コシヨウ</sup>会計から成るものと考えている）結局、会計を「客観的な」経済上の概念に帰することは不可能であつて、全ての会計に共通の職能<sup>イシツクノウ</sup>を見出すことが、その問題を解く鍵となることを指摘している。その際にメイヤーは、「会計事象の確定を支配すべきものは、ただ一つの選択法則即ち効用の法則でしかない」というM・シゴーの見解を基礎にして、「会計事象は、客観的な基準の作用の中にはなく、主観的な基準の作用の中に保持されることになる」という基本線を打出している。（pp11～19）

そのような観点に立てば、財務会計にしる、工業会計にしる、一般に企業会計は経営者の管理上必要なデータに係わる

ものであるという、いわゆる管理用具 (Tools of Management) という職能がクローズアップされるのであり、メイヤーは更に、この職能は社会会計にも見出せるとしている。即ち、失業対策、処分可能な資源に関する諸計画、インフレなき発展等々の為の用具となることがそれである、という。かくしてメイヤーは「全ての会計に共通の点は、管理の用具として提供されるということである」(p.16)と結論づけている。そのことから、「会計事象は、一主体の経済活動から引出され、当該主体の管理の現状の分析及び改善に協力しうるものと考えられる」(p.20)ものとなる。しかしこの帰結によって会計事象を律する基準が得られたと云えるであろうか。否、それよりも前に、全ての会計に共通な点は管理の用具であるという結論自体、正当なものと認めうるであろうか。残念ながら、それらの点において完全に同調することは無理であろうと思われる。

そのような問題は残るにしても、会計事象の性格が一応定まった現段階で問題になるのは、会計事象をいかなる形で会計に採り入れるかである。第二章の「価値」はその点にスポットを当てたものである。

経済学的価値そのものの追求は事実上不可能であるということから価値概念の排除に向っているいくつかの試論を検討し、次いで、従来の評価の方法に代るものを見出そうとするM・ルウの試みを吟味し、最後に価値概念と会計との関係が

考察されている。

まず、価格従つてその底にある価値というものを問題にしない会計については、同質の諸量の計算法と、異質の諸量の計算法とにわけて述べられている。前者にあつては、ブレマンが、会計は量的秩序を問題とするのであって、質的なものは問題にならないとして質としての価値を排除していること、更に、ソヴィエトの社会会計におけるバランス・アン・ナテュールを取上げているが、それらは一種の統計に過ぎず、又、社会会計にしろ企業会計にしろ異質のものを計算対象とする以上それらはいわば的外れであり、結局、価値を排除する考え方としては、M・シゴアの理論だけが注目されるにとどまるとして、その批判的検討に進む。

シゴアによれば、異質のものを量的に把握する場合、借方と貸方の算術的な等しさをいかに保つかが中心課題で、ここに「均衡勘定」(compte d'équilibre)が登場するのである。例えば現金で百万フランの機械を購入したとすると、仕訳は次のようになる。

減 簿…………… 1  
 増 簿…………… 999,999  
 現金…………… 1,000,000

この均衡勘定は、一般会計において同じく均衡勘定をあらわす資本勘定乃至は損益勘定と同様の価値を有するとシゴアは考える。

しかしこれはJ・メイヤーの批判を待つまでもなく、たとい一つの考え方ではあるとしても、それによって会計は却って後退してしまうのではなからうか。即ち、諸々のサーヴィスその他数量によつてとらえることができない項目があることなどを考えるだけでも、その致命的な欠陥が顕現する。

次に、従来の評価方法に代るものを見出そうとするM・ルウが提唱するものは極めてユニークなもので、それは価値の根源をなすと考えられる投下労働量によつて経済事象を統一的に把握せんとするものである。その基準となる単位は、一日に一二時間半働く労働者が飢餓を癒やす可能性をもつ最小食物摂取量に基く効用価値単位である。彼の主張の成否は全て最小食物摂取量にかかっているが、摂取する食物の内容を一義的に決定することは困難であるし、それは普遍的な経済尺度として存在するものとも考えられないなど、いろいろな問題を宿している。

では会計においては価値はどのように考えられるべきであろうか。ここで我々は、会計が価値そのものを問題としていたのではなく、価値の最も目立つ側面ではあるが一側面ではないところの評価「(p34)」によつて経済活動をとらえるということ、そしてまた、価値は変動的であるのに対して評価は固定的であるということに留意すべきであらう。そして会計の「描写的使命」(vocation descriptive)を考えれば、その評価は当然に客観的単位に限定されよう。

価値に関するメイヤーの議論はこれら以上に出るものではなく幾分物足りなさを感じるが、これまで何度となく議論されしかも未だに解決を見ない問題の解答を強いることは酷であつて、メイヤーの推論の不充分さもまたやむを得ないところであらう。

\*

会計事象をめぐるこれまでの議論のあとを受けて会計的分析の基礎概念としてのフロウ概念の探究に専心しているのが第三章である。

フロウに関する著者メイヤーの結論は次の通りである。曰く。「二つの主体乃至は同一主体の機能的な二つの下位の極(sou-pôles)の間の一定期間の何らかの物量の全ての移動をフロウと呼ぶ。」(p17)一見納得できそうであるが、会計が問題にするフロウがこの概念規定によつて的確に表現されているとは思われない。けだし、期間配分その他、すぐれて会計的な発生主義の思考が背後に追いやられてしまつていると考えられるからである。とはいへ、会計的分析がフロウに基礎を置くべきものであることは一応納得できる。そのフロウが形式上首尾一貫してとらえられる上で見落せないのが「フロウ保存の原理」(Principe de la Conservation des Flux)である。フロウは總体的に保存されている場合と、増大する(貨幣価値下落等)場合と収縮する(損失等)場合とがある。しかるに複式簿記は、それらのフロウの増減も漏れなく

とらえるから、出と入の間の不均衡が見られても、形式的な均衡は破壊されないはずで、たといフロウの蒸発(P・メイェの表現)があつたとしてもこの均衡は保たれることになる。それ故「フロウ保存の原理は複式簿記に固有なものである」というM・マルチェフスキの立場に同意している著者の見解(pp47~50)は妥当であらう。

\*

会計的分析のあとでは、経済活動を再現する為の分類・記録という会計の総合が問題となる。その際の基礎概念として最も問題となるのは、借方Ⅱ貸方という複式記入の等式の意義を明らかにすることである。

著者は、従来の、いわゆる勘定学説では不充分であるとして積極的に自分の立場を打出している。彼はまず、自分の立場が「源泉Ⅱ使途」(ResourcesⅡEmplois)であることとを前提にしてそれらのタームの定義から始める。即ち「源泉」によって人は存在理由(raison d'être)経済的証拠(Justification économique)あるいは望むなら、主体が処分しうる財及び用役、信用及び移転(transfer)の起源、源(source)を理解することができる。(p103)又「使途」によって人は、源泉について主体が処分したところの使用、財及び用役、信用及び移転が達した現在の状態を理解することができる」

(p204) (傍点は原文イタリック体) ことになり、結局は

源泉Ⅱ主体の自由になる資金の証拠・起源

書 評

使途Ⅱ主体によるその資金の使用

という定義に導かれる。このように解釈することによって、社会会計及び企業会計の複式記入の意義は統一的に把握されたと著者は説いている。著者自らも「資金」という言葉を使用しているように、この見方は資金理論(特に資金運用表論)において早くからみられるところである。そしてまた、資金理論の現段階においては「源泉Ⅱ使途」という見方に全幅の信頼を寄せ得ぬことも事実であり、果してメイヤーのいうように、「源泉Ⅱ使途」によって複式記入の全てが統一的に把握されるかどうかは大いに問題となるところであらう。

\*

以上のように、著者は、社会会計と企業会計から共通の諸点を抽出することに主眼を置き、同時に会計の基本となる諸概念の考察に注意を払って来た。それはそれなりに一つの方向として充分首肯しうるところであるし、フランスの純粹会計論のテーマはそういうところにあるようである。しかしながら、たといそういう態度が是認されるとしても、第三章に関して指摘したところをはじめ、本書には取上げた意図が不明瞭な議論が見られるし、推論が不十分な点もあるようである。そしてまた、本書の、ひいては現在の純粹会計論の基本的態度に疑問が残ることも否定できない。けだしそこには、単に両会計制度の最大公約数を抽出するだけにとどまることなく、両会計制度の成果を積極的に採入れて、会計本来のあ

## 書 評

るはずの姿を示すという方向が積極的に打出されてしかるべきではないかとも考えられるからである。しかし、将来の可能性といったものを見出す為にも、又純粹会計論の今後の発展の為にも、諸会計制度の現状を根本に遡って深く理解することは必要なことであって、特に、我々に、会計の基礎概念に立帰ることを求めた本書は、それなりに充分意義を有するのではないかと思われる。そしてまた、フランスの純粹会計論ひいてはフランス会计学を理解する手がかりとしても本書は恰好の書物と云えるのではないかと思う。